

## Sommario n. 12/2025



### Nuove aree di sviluppo

Dalla CEDU allo Statuto del contribuente: novità e garanzie dopo "Italgomme"	4
Rimborsi chilometrici sempre imponibili per i professionisti	9



### Primo piano

I diversi modelli societari adottati dai professionisti in Europa	13
Credito d'imposta materiali di recupero - spese 2024: istanze fino al 30.01.2026	17



### Consulenza strategica

Controllo di gestione: il passaggio generazionale come strategia di crescita	20
Disegni+ 2025, dal 18.12.2025 possibile presentare le domande	25



### Transizione digitale

Iscrizione al VIES: modalità operative	29
Contratti di locazione: il nuovo modello "RLI"	33



### Sviluppo commerciale e marketing

Negoziazione invisibile: contrasti e conflitti nello studio professionale	37
L'intervista negoziale: metodo e vantaggi per gli studi professionali	42

# Dalla CEDU allo Statuto del contribuente: novità e garanzie dopo "Italgomme"

## Vantaggi per lo studio

Con il nuovo art. 12 dello statuto del contribuente si è cercato di superare il monito rivolto dalla CEDU all'Italia ad adottare le misure necessarie affinché gli accessi, le ispezioni e le verifiche fossero adeguatamente motivati. Il CNDCEC analizzerà, in un documento, la novità normativa, muovendo dai principi enunciati nella sentenza della CEDU, per finire alle ricadute di ordine pratico.

Gli atti di autorizzazione e i processi verbali di accesso in locali destinati all'esercizio di attività commerciali, artistiche e professionali, redatti a decorrere dal 3.08.2025, devono essere espressamente e adeguatamente motivati mediante l'indicazione delle circostanze e delle condizioni che hanno giustificato l'accesso. Ciò è quanto previsto dal nuovo testo dell'art. 12 L. 27.07.2000, n. 212, modificato in sede di conversione del D.L. 17.06.2025, n. 84, tramite l'introduzione dell'art. 13-bis, dedicato alla "Motivazione delle esigenze di indagine e controllo nei verbali di accesso". La radice della nuova norma rispecchia l'esigenza di dare seguito al richiamo rivolto all'Italia dalla Corte europea dei diritti dell'uomo con la sentenza "Italgomme pneumatici S.r.l. e altri c. Italia" del 6.02.2025, con cui la CEDU ha sollecitato l'adozione di misure atte a garantire che accessi, ispezioni e verifiche siano sempre sorretti da motivazioni adeguate. Sulla base del documento di ricerca del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del 12.11.2025, si esaminerà in modo sistematico la nuova disposizione normativa, ricostruendone l'origine a partire dalla pronuncia della CEDU e approfondendone le conseguenze operative, senza tralasciare eventuali profili della materia ancora privi di un compiuto inquadramento legislativo.

### PRINCIPI DELLA SENTENZA CEDU "ITALGOMME"

- ⇒ Sottolineare la necessità di garantire tutele più solide e controlli giurisdizionali efficaci.
- ⇒ L'Amministrazione Finanziaria è obbligata ad indicare chiaramente le circostanze e le condizioni in cui i suoi funzionari sono autorizzati ad accedere ai locali aziendali e professionali per esigenze di verifica.
- ⇒ Fissare, a favore del contribuente, garanzie volte ad evitare accessi indiscriminati e l'acquisizione e conservazione di documentazione non rilevante rispetto alle esigenze di indagine.
- ⇒ Il contribuente deve avere il diritto di ricorrere in ogni momento, anche a verifica in corso, all'autorità giudiziaria per un controllo sull'effettivo rispetto dei limiti e delle condizioni che giustificano l'accesso presso i locali aziendali e professionali.
- ⇒ Affiancare alla tutela *ex post*, azionabile impugnando l'accertamento, una tutela *ex ante*, azionabile prima e indipendentemente dalla notifica di qualsivoglia atto contenente una pretesa tributaria.

### COME È STATA RECEPITA LA SENTENZA "ITALGOMME" DAL LEGISLATORE ITALIANO

- ⇒ Con l'art. 13-bis D.L. 84/2025, già convertito in legge, è stato modificato l'art. 12 L. 212/2000 (Statuto del contribuente), rubricato "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali".
- ⇒ La nuova normativa prevede che negli atti di autorizzazione e nei processi verbali devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso ai locali aziendali e professionali.
- ⇒ L'obbligo di motivazione si applica esclusivamente agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti a partire dal 3.08.2025.

## LA SENTENZA INNOVATIVA DELLA CEDU

La **sentenza "Italgomme" del 6.02.2025** ha segnato un punto di svolta nella disciplina delle verifiche fiscali in Italia. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) ha infatti censurato in modo esplicito il quadro normativo nazionale relativo alle verifiche svolte presso la sede dell'attività economica del contribuente, sottolineando la necessità di garantire **tutele più solide e controlli giurisdizionali efficaci**, in ragione del progressivo indebolimento delle garanzie legali riconosciute al contribuente. Tale erosione era stata determinata dall'orientamento giurisprudenziale secondo cui la violazione di queste garanzie non comportava né la nullità degli atti impositivi né l'inutilizzabilità delle prove acquisite durante le verifiche, poiché sanzioni di questo tipo non erano previste dalla legge e sarebbero potute derivare solo dalla violazione di diritti garantiti dalla Costituzione o dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

La vicenda esaminata dalla CEDU nella **sentenza del 6.02.2025** riguardava alcune verifiche fiscali condotte ai sensi degli artt. 52 D.P.R. 26.10.1972, n. 633, e 33, c. 1 D.P.R. 29.09.1973, n. 600. I ricorrenti, costituiti da 12 società e da una ditta individuale, contestavano, da un lato, l'ampia discrezionalità lasciata all'Amministrazione finanziaria e, dall'altro, l'assenza di una tutela giurisdizionale effettiva. In particolare, i ricorrenti lamentavano **un'eccessiva discrezionalità** nell'emissione delle autorizzazioni, **l'assenza di tutela giurisdizionale** sia preventiva che successiva, poiché l'atto non rientrava nell'elenco degli atti impugnabili previsto dall'art. 19 D.Lgs. 546/1992, e la **manca di proporzionalità**. Contestualmente, denunciavano una **limitazione ingiustificata del diritto di accesso alla giustizia** e, di conseguenza, del **diritto di difesa** rispetto all'autorizzazione alla verifica fiscale.

Al termine dell'esame nel merito, la Corte ha accolto le istanze dei ricorrenti, riconoscendo sia l'eccessiva discrezionalità nella concessione e nel contenuto delle autorizzazioni agli accessi, sia l'assenza di una tutela giurisdizionale efficace nei confronti dell'*iter* autorizzativo. La valutazione della Corte si è fondata sul principio secondo cui anche i luoghi in cui si svolge un'attività economica devono beneficiare delle stesse garanzie previste per il domicilio, in quanto anche in tali contesti sono coinvolti **interessi meritevoli di tutela**.

A questo proposito, la Corte ha precisato che le misure di protezione e le garanzie già previste dall'ordinamento in caso di accessi domiciliari, che richiedono un'autorizzazione preventiva della Procura della Repubblica, devono essere estese anche agli accessi effettuati nei luoghi destinati allo svolgimento delle **attività economiche**.

Accogliendo i ricorsi, dunque, la Corte ha stabilito che:

- le autorizzazioni agli accessi, alle ispezioni e alle verifiche debbano *"indicare chiaramente le circostanze e le condizioni in cui le autorità nazionali sono autorizzate ad accedere ai locali e a effettuare verifiche in loco e controlli fiscali sui locali commerciali e sui locali adibiti ad attività professionali"* e che *"il contribuente, al più tardi al momento dell'avvio della verifica, deve avere il diritto di essere informato dei motivi che giustificano la verifica e della sua portata, del suo diritto di essere*

*assistito da un professionista e delle conseguenze del rifiuto di autorizzare la verifica"*;

- sia garantito fin dall'atto dell'accesso il sindacato sul *"rispetto, da parte delle autorità nazionali, dei criteri e delle restrizioni riguardanti le condizioni che giustificano tale misura e la loro portata"*, indipendentemente dal fatto che l'ispezione o la verifica si concludano con l'emissione di un avviso di accertamento e, pertanto, anche *"prima che il controllo sia completato"*.

La CEDU, dunque, ha sollecitato l'Italia ad adeguarsi a questi principi, al fine di eliminare qualsiasi margine di discrezionalità nell'autorizzazione agli accessi fiscali e di garantire la possibilità di ricorrere alla tutela giurisdizionale in qualsiasi momento, sin dall'inizio della verifica e indipendentemente dall'eventuale emissione dell'avviso di accertamento.

Con questo provvedimento, la CEDU ha conferito un rilievo significativo al **principio di legalità**, estendendo il concetto di domicilio soggetto a protezione, tradizionalmente limitato in Italia alle sole abitazioni private.

La sentenza ha fin da subito ricevuto un **riscontro positivo** ed è divenuta definitiva poiché è scaduto il termine di 90 giorni senza che alcuna delle parti abbia richiesto il rinvio alla Grande Camera. Questo esito lascia sperare in un mutamento di approccio, fondato su una maggiore consapevolezza del valore delle garanzie, ormai imprescindibili in una fase estremamente delicata come quella della verifica fiscale. Durante tale fase si raccolgono la maggior parte delle prove necessarie a supportare l'accertamento, il quale deve contenere, a pena di annullamento, l'indicazione dei mezzi di prova che l'Ufficio intende utilizzare nel giudizio, senza possibilità di successiva modifica. La delicatezza della fase investigativa aumenta ulteriormente quando emergono fatti con rilevanza sia tributaria sia penale, circostanza che rende ancora più cruciale il rispetto delle garanzie procedurali.

Da ciò deriva l'esigenza di prevedere regole più precise e dettagliate per l'esercizio del potere di verifica, sia riguardo ai presupposti e alle condizioni per effettuare l'accesso, sia in relazione ai poteri che possono essere esercitati e al diritto a una difesa adeguata.

## DALLA SENTENZA ALLA MODIFICA NORMATIVA

Con l'introduzione dell'art. 13-bis D.L. 17.06.2025, n. 84, convertito dalla L. 30.07.2025, n. 108, il legislatore ha modificato l'art. 12, c. 1 dello statuto del contribuente, inserendo un nuovo secondo periodo volto a recepire i principi contenuti nella sentenza della CEDU: *"Negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del c. 4 devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso"*. La nuova disposizione si applica esclusivamente agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso **redatti a partire dal 3.08.2025** - ossia successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge citato - e che dovranno, quindi, contenere una motivazione chiara e specifica delle ragioni alla base dell'accesso, così come previsto dalle disposizioni vigenti.

La norma non si estende ai rapporti derivanti da autorizzazio-

ni e processi verbali redatti prima del 3.08.2025, per i quali non è prevista alcuna motivazione specifica: infatti, restano validi gli atti e i provvedimenti già adottati, salvaguardandone gli effetti e i rapporti sorti sulla base delle disposizioni previgenti. Ciononostante, bisogna considerare che secondo l'art. 117 Cost., la potestà legislativa deve rispettare i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. L'Italia, avendo sottoscritto la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, è obbligata a rispettarne i principi, che non possono essere limitati da norme interne, per quanto di rango primario. Ciò significa che escludere dal campo di applicazione della nuova motivazione gli atti anteriori al 3.08.2025 rischia di **comprimere ingiustamente i principi espressi dalla CEDU**. Pertanto, in sede di ricorso, anche per atti autorizzativi o processi verbali redatti prima di tale data senza motivazione rafforzata, appare opportuno eccepirne l'illegittimità, sollevando, in via subordinata, la questione di costituzionalità in relazione alla violazione dell'art. 117 Cost., con riferimento al mancato rispetto dei vincoli derivanti dagli obblighi internazionali.

Di conseguenza, seppur modificata la normativa italiana a seguito della sentenza *"Italgomme"*, il legislatore italiano ha recepito solo parzialmente le raccomandazioni della CEDU. Questi, infatti, si è limitato a prevedere l'obbligo di motivazione degli accessi in locali aziendali o professionali, senza definire in via normativa quali circostanze e condizioni possano giustificare l'autorizzazione, né introdurre garanzie effettive per prevenire verifiche arbitrarie o un controllo giurisdizionale *ex ante*.

Per quanto riguarda il contenuto della motivazione, essa può considerarsi espressa se l'atto riporta tutti gli elementi in possesso dei verificatori, anche a seguito di un riscontro *ex post*. Più complessa risulta, invece, la verifica dell'adeguatezza, che richiede un giudizio soggettivo sulla completezza e sufficienza delle informazioni fornite.

Infine, la norma non prevede alcuna sanzione diretta in caso di mancato rispetto dell'obbligo di motivazione: sebbene imponga di indicare espressamente e adeguatamente circostanze e condizioni che giustificano l'accesso, non stabilisce conseguenze immediate per l'inadempimento, lasciando la tutela effettiva principalmente alla possibilità di contestare l'utilizzo delle prove acquisite in violazione della disposizione.

### CORTE DI CASSAZIONE E SENTENZA CEDU

La Corte di cassazione ha richiamato la sentenza della CEDU in almeno 2 occasioni.

Nelle ordinanze nn. 25049 e 25050, depositate l'11.09.2025, la Cassazione ha evidenziato la distinzione tra le verifiche effettuate presso le aziende e gli studi professionali, cui si riferisce espressamente la sentenza *"Italgomme"*, e quelle effettuate presso il domicilio domestico, già tutelato in maniera adeguata. Le ordinanze hanno sottolineato che la CEDU ha ritenuto che l'ordinamento interno non fornisca garanzie sufficienti per gli accessi, le ispezioni e le verifiche condotte dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate presso i locali destinati ad attività commerciali o professionali, comprese sedi legali ed eventuali succursali. Per il domicilio domestico, invece, l'autorizzazione del Pubblico Ministero può essere rilasciata

solo in presenza di gravi indizi di violazione fiscale, indicati nell'autorizzazione stessa. La Cassazione ha così confermato il proprio orientamento, affermando che il **giudice tributario** deve **verificare** che gli elementi forniti dall'**Ufficio o dalla Guardia di Finanza** siano idonei a integrare i **gravi indizi di illecito fiscale** e che l'apprezzamento di tali elementi da parte del procuratore sia corretto. Inoltre, se l'autorizzazione è motivata **per relationem**, ossia facendo riferimento a una richiesta dell'organo richiedente, l'Amministrazione Finanziaria deve produrre in giudizio sia l'autorizzazione sia la richiesta richiamata, a pena di nullità dell'atto autorizzativo e, conseguentemente, dell'atto impositivo basato sulle prove acquisite.

Questo principio conferma un orientamento consolidato della Cassazione, volto a garantire pienamente la tutela del domicilio domestico, sia con riferimento alle informazioni fornite al contribuente sui motivi dell'accesso, sia al controllo giurisdizionale effettivo sull'autorizzazione.

Una seconda occasione in cui la Cassazione ha richiamato la sentenza della CEDU è rappresentata dall'ordinanza interlocutoria 6.05.2025, n. 11910. In quella vicenda, dopo aver trattato a sentenza una causa relativa a questioni connesse a una verifica fiscale, la Corte ha preso atto della sentenza *"Italgomme"* e ha concesso alle parti 60 giorni per depositare osservazioni sulla presunta violazione dell'art. 8 della Convenzione da parte dell'Italia, con riferimento agli accessi, alle ispezioni e alle verifiche delle autorità italiane presso locali adibiti ad attività commerciali o professionali. Diversi motivi del ricorso vertevano sulla nullità dell'accertamento per violazioni delle norme che regolano le verifiche fiscali. La Corte, richiamando i principi enunciati dalla CEDU, ha invitato le parti a formulare osservazioni sulla rilevanza della sentenza in relazione all'art. 8, senza pronunciarsi immediatamente nel merito, rinviando poi la causa a nuovo ruolo. Il futuro esito della causa appare incerto, ma emergono 3 possibili scenari. Il primo è che la Cassazione possa decidere senza considerare la sentenza *"Italgomme"*, anche se ciò sembra improbabile. Il secondo scenario prevede che la Corte ritenga la sentenza rilevante e interpreti le norme italiane in conformità alla CEDU, come previsto anche dalla giurisprudenza costituzionale, che impone al giudice nazionale di dare attuazione ai principi della Convenzione europea nei limiti consentiti dalle disposizioni interne. Il terzo scenario contempla il rinvio alla Corte costituzionale, per valutare la conformità di norme come l'art. 35 L. 4/1929 e l'art. 52 D.P.R. 633/1972. Ciò consentirebbe di ottenere decisioni valide *erga omnes*, sulla base di un'interpretazione coerente del sistema tributario, in linea con principi di civiltà giuridica e tutela dei diritti fondamentali, come già sottolineato nella sentenza n. 137/2025.

### CONTENUTO DELLA "NUOVA" MOTIVAZIONE

La *"nuova"* motivazione richiesta dalla normativa riguarda esclusivamente i **presupposti di fatto delle verifiche**. In pratica, si tratta dell'indicazione degli elementi e dei dati in possesso degli organi verificatori che giustificano l'avvio dell'attività ispettiva. Secondo la norma, tali elementi devono essere riportati nell'atto autorizzativo o nel processo verbale. A titolo esem-

plificativo, in un controllo incrociato nato da rilievi formulati nei confronti di un fornitore, l'atto autorizzativo o il processo verbale dovranno indicare i dati del fornitore e ogni altro elemento emerso nel corso della relativa attività ispettiva, che giustifica l'avvio del controllo nei confronti del contribuente verificato.

La norma richiede di motivare non solo le **condizioni** che legittimano l'esercizio del potere di accesso presso i locali aziendali o professionali, ma anche le relative **circostanze**, ossia le esigenze concrete di indagine e controllo sul luogo.

Un secondo aspetto rilevante riguarda la modalità con cui tale motivazione deve essere espressa. La norma richiede che sia **espressa e adeguata**, cioè l'atto deve riportare in modo chiaro e completo tutte le ragioni che hanno determinato l'avvio dell'accesso, senza omettere alcun elemento né rinviarlo a un momento successivo. In questo modo, il destinatario della verifica è messo a conoscenza, fin dall'inizio, di tutti i dati e le informazioni su cui si basa il controllo, potendo così esercitare fin da subito eventuali ragioni di difesa. Tale indicazione è coerente con il monito della Corte Europea, che sottolinea la necessità di assicurare tutela giurisdizionale sin dall'avvio della verifica. Tuttavia, il legislatore non ha incluso gli atti istruttori tra quelli impugnabili, lasciando parzialmente inattuato questo principio.

Per quanto riguarda l'adeguatezza della motivazione, si tratta di una valutazione di merito, più delicata e soggetta a possibili sindacato da parte del destinatario della verifica.

Mentre la motivazione può considerarsi espressa se tutti gli elementi a disposizione dei verificatori vengono indicati nell'atto, anche a seguito di un riscontro ex post, più complessa è invece la verifica dell'adeguatezza, che richiede un giudizio soggettivo sulla completezza e sufficienza delle informazioni fornite. In tal senso, la nuova motivazione apre la possibilità di contestazione, pur entro limiti ben definiti rispetto all'operato dei verificatori.

La nuova disposizione **non prevede alcuna sanzione espressa** per il mancato rispetto, da parte degli organi preposti agli accessi, dell'obbligo di motivazione.

A differenza di altre norme che sanciscono l'annullabilità dell'atto in caso di motivazione mancante o insufficiente, il nuovo obbligo **non comporta automaticamente nullità o annullabilità**. In assenza di una sanzione diretta, l'unico strumento di tutela invocabile è l'art. 7-*quinquies* dello Statuto, che prevede l'**inutilizzabilità delle prove** acquisite in violazione di legge, cioè non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale gli elementi di prova acquisiti oltre i termini previsti o in violazione di legge. Di conseguenza, se il contribuente ritiene violato il nuovo obbligo di motivazione, può invocare l'inutilizzabilità delle prove raccolte in violazione della norma, ottenendo così una tutela *ex post* da parte del giudice tributario. In tal modo, sebbene la disposizione non preveda sanzioni dirette sugli atti autorizzativi o sui processi verbali, il principio di legalità e la tutela del contribuente trovano comunque un'applicazione concreta attraverso il divieto di utilizzo delle prove raccolte irregolarmente. In pratica, se l'atto autorizzativo o il processo verbale non

rispettano la "nuova" motivazione rafforzata, le prove raccolte durante la verifica potrebbero essere considerate inutilizzabili in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento, tramite ricorso ex art. 18 D.Lgs. 546/1992. In tal modo, tali prove verrebbero **"sterilizzate"** e il giudice chiamato a valutare la controversia sull'accertamento potrebbe escluderle dall'esame, privando l'atto impugnato del supporto probatorio necessario e, conseguentemente, disponendone l'annullamento.

#### LA NECESSITÀ DI UNA TUTELA GIURISDIZIONALE

La sentenza "*Italgomme*" della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha stabilito non solo che gli atti autorizzativi degli accessi fiscali e i processi verbali devono essere espressamente e adeguatamente motivati, ma anche che, qualora l'operato degli organi verificatori non sia conforme alla legge, il destinatario della verifica deve sempre poter **ricorrere all'autorità giurisdizionale** per far valere tali violazioni. La Corte ha precisato che tale possibilità di ricorso deve esistere fin dall'avvio dell'attività ispettiva, quindi indipendentemente dall'eventuale accertamento. Se, sul primo profilo, il legislatore ha recepito le conclusioni della sentenza inserendo il nuovo secondo periodo nell'art. 12, c. 1 dello Statuto del contribuente, non altrettanto è avvenuto per quanto riguarda la tutela giurisdizionale. La CEDU ha indicato chiaramente che il quadro giuridico interno dovrebbe prevedere un controllo giurisdizionale effettivo di una misura contestata, compresa la verifica del rispetto dei criteri e delle condizioni che ne giustificano l'adozione, e che il contribuente dovrebbe avere a disposizione una forma di riesame intermedio e vincolante prima del completamento del controllo. Ad oggi, tuttavia, **non è stata introdotta una tutela giurisdizionale immediata** né per l'atto autorizzativo della verifica né per il processo verbale di accesso o constatazione. Tale tutela sarebbe opportuna, se non necessaria, per garantire al destinatario della verifica la possibilità di difendersi fin dall'inizio, prima dell'emissione dell'accertamento. In assenza di tale previsione, il contribuente può soltanto invocare, in sede di impugnazione dell'accertamento, l'inutilizzabilità delle prove raccolte durante la fase istruttoria, dovendo quindi attendere la conclusione della verifica, in contrasto con quanto stabilito dalla CEDU. Va comunque sottolineato che la Corte di cassazione, con l'ordinanza 11.09.2025 n. 25050 del 11.09.2025, ha ricordato che il provvedimento autorizzativo, sia quanto alla sussistenza dei gravi indizi sia quanto alla motivazione, può essere **sindacato dal giudice tributario**, richiamando numerosi precedenti anche a Sezioni Unite. Da ciò sembra emergere che la tutela giurisdizionale immediata sia comunque esperibile, anche se l'autorizzazione non figura tra gli atti impugnabili ex art. 19 D.Lgs. 546/1992, sebbene probabilmente davanti a un giudice diverso da quello tributario.

Rimane lo stesso ferma la **possibilità di contestare l'illegittimità** dell'autorizzazione in un momento successivo, attendendo il completamento dell'istruttoria e, di conseguenza, l'emissione dell'avviso di accertamento.